

最近の税法及び税務会計等の 基本的な問題について

弓 削 忠 史

1 はじめに

最近の税務会計学者等の税法及び税務会計の傾聴すべき基本的な問題提起は、企業会計等のあり方と関係するので、まず、従来の企業会計と商法（会社法）会計等の基本的な問題を、企業会計と「トライアングル体制」等の関係を「規範性」「機能性」等の観点を、主に「1 はじめに」「2 企業会計と商法（会社法）会計等のあり方」等で問題にしている。

では、規範の形成と、その実現のあり方としては、演繹法的方法と帰納法的方法があるが、一般的に前者は、制定法に託することになり、後者は、「事実」・「存在」(Sein)に託することになるが、周知のように、わが国は三権分立の下で、制定法主義を採用しているために、どうしても狭義の意味の制度会計（法的会計）を中心とした会計法規範が重要視され、一定の法理の下に体系化されている。

そこで、周知のように、基調的な学説によると、「日本では、企業会計制度を支える法令として商法、証券取引法及び法人税法の三つがある」⁽¹⁾と称された上で、「これらの法令はそれぞれ別個、独立にあるのではなく、相互に強く密接に結びついている」⁽²⁾ことから、「このように三つの法令が商法を中心に密接に結びついている日本の会計制度」⁽³⁾を、「トライアングル体制」⁽⁴⁾と評せられているが、その観点に関して、学説上、「企業会計原則」を見直し、『日本版概念フレームワーク』を形成するときに、その基本的な視点を

利害調整におき、情報提供機能を副次的な視点におかざるをえない」⁽⁵⁾との指摘は、現実の制定法主義に基づく法体系の下での「トライアングル体制」のあり方を指摘されているが、トライアングル体制の提起者である新井清光博士は、「企業会計原則が単に証券取引法のための会計基準ではなく、広く我が国の企業会計制度の改善・統一のための会計基準として、また商法税法などを含む企業会計法を支える（べき）会計基準として設定されたことは、それが、その後の我が国企業会計制度の形成のための大きな原動力になったという意味において、また今日のトライアングル体制の中の連結環の役割を果たすようになったという意味において重要な歴史的・制度的意味を持っている」⁽⁶⁾と、企業会計原則をトライアングル体制の「連結環」として位置づけられていることは、傾聴すべき所説であるが、だが、それは如何なる規範的な関係の「連結環」であろうか。そのあり方によっては、会計現象は、現実の法体系観の「枠内」に閉ざされることになろうか、特に「会計の三重構造」⁽⁷⁾等に関する所説を前提とする、最近の法人税法22条4項等のあり方を鑑みると、「企業会計」等のあり方が問われることになる。したがって、本稿は、企業会計と税法等の関係を、企業の経済実体を写像すべき企業会計を税法等の上位規範である、憲法の基本的人権（特に財産権等）の保障の観点から、企業会計と税法及び税務会計等のあり方の基本的な問題、特に、最近の所説である「法人税法22条4項」等と、「正義論」に基づく「税法の原則」等の基本的な問題を中心に検討する過程で、「あるべき」税法観の基本的なあり方の一端を提起することにしたい。

2 企業会計と商法（会社法）会計のあり方

（1）企業会計の機能性について

学説上、会計には、「利害調整と情報提供という二つの大きな機能」⁽⁸⁾があると称された上で、前者の「利害調整は、財産・持分をめぐる当事者間で取るか取られるかの利害の線引き（調整）をいう。そのための会計（利害整会

計)では、絶対額が重要であり、一円まで争い得る」⁹⁾そして、後者の情報提供について、「情報提供とは、関係者に状況を知らせるための情報の提供をいう。そのための会計(情報提供会計)では、場合によっては絶対額ではなく概数による計算・表示が許され得る。例えば、企業の全体像についての情報提供であれば、なにも一円までの正確性は必要ないのである。情報提供という機能においては、会計と統計の区別がないであろう」¹⁰⁾と、会計の「利害調整機能」と「情報提供機能」の観点を要約されているが、企業は「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す、その企業のあり方は、「自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会(中略・引用者)の構成単位たる社会的实在」¹¹⁾であり、「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用される」¹²⁾ことから、企業会計の機能観は、企業の「社会的实在」を前提とした上で展開しないと、その「利害調整機能」と「情報提供機能」は、企業が憲法の「財産権等の保障」の観点から保障された企業の「社会的实在」としての「経済実体」を、単に企業は、株主等を中心とした「契約」、または「利害の束」として、その企業の「社会的实在」を利害関係的な観点から「一面的」に捉えることになり、結局は、企業会計の機能性を「価値的」に捉えることになる。したがって、情報提供機能に関しても、企業の「社会的实在」に基づく企業の経済実体を前提としないと、会計の情報提供機能は「存在観」のないものとなり、それは、「情報提供という機能においては、会計と統計と区別がつかない」¹³⁾ことになろうか。

(2) 企業会計とトライアングル体制等の基本的な問題点

そこで、「トライアングル体制」に関して、基調的な所説によると、「商法会計のなかには、株主や会社債権者に対する情報の報告ないし開示を目的とする面と、利益配当規制(商法290条1項参照)との関係で配当可能利益の算定を目的とする面との両面がある。したがって、必要な「分離」は、企業会計と商法会計との分離ではなくて、企業会計および商法会計のうち開示目

の会計（情報伝達のための会計）と商法会計のうち配当可能利益算定のための会計との分離であって、その意味では、商法会計のなかにおける二つの会計の分離こそが課題であるということになる」⁽¹⁴⁾と称された上で、「わが国の現在の法体系のもとでは、企業会計についてそれが商法会計に従うべき旨を要求する法律規定は、証券取引法上はもちろん他の法律上も存在しない。したがって、企業会計が商法会計から分離していくことは、現行法制上可能である。この意味で、トライアングル体制という用語は不正確であり、トライアングル実務とでも呼ぶほうが正確である」⁽¹⁵⁾と称されていることに關して、新井清光博士は、「トライアングル実務」が、なぜ『『トライアングル』であるのかについて、『正確な』説明が逆に必要であろう」⁽¹⁶⁾と厳しく批判されている。

もちろん、上記所説が指摘されているように、「情報伝達会計と配当可能利益算定とを分離」できるが、しかし、「存在観」のある配当可能利益算定会計を形成するためには、一定の企業会計原則等の企業会計を商法（会社法）会計の「あるべき」当為性の観点に内包すべきものとする。したがって、新・会社法431条は、体系的に総則的な観点から、「第五章」「第一節」の「会計原則」として位置づけた上で、文理上、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」（傍点・引用者）と規定したことは、基本的に企業の経済実体を写像する一定の企業会計を、「株式会社の会計」の「あるべき」当為性に内包すべきことを意図したものとする。それ故にか、「トライアングル体制」を批判した上記所説は、最近、「情報伝達会計と配当可能限度額算定会計が分離するといっても、両者が完全に分離することは、少なくとも日本においては現実的とはいえない。その一つの理由は、たとえば、配当可能限度額規制においては、配当可能限度額は、期末の貸借対照表上に計数をベースにそれに一定の調整をほどこして算定するという枠組みを維持しているからであり、この点は、会社法のもとでも維持されている」⁽¹⁷⁾と称されているのは、結局、企業の経済現象を写像する企業会計を商法（会社法）会計の「あるべき」当為性に内包すべきことを、基本的に許容されたこ

とになるだろうか。つまり、そのことは、企業会計を商法（会社法）会計の「あるべき」当為（Sollen）性に内包すべきことになり、結局、当該企業会計は、税法会計に内包されることになる。

（３）新・会社法431条等のあり方

そこで、学説上、新・会社法431条の『公正な慣行』という概念は、なんらかの価値判断を伴わない『公正』という『抽象的』な「型」概念」として存在するものの、『具体的な「形」^{かたち}を伴わない概念』であって、端的に『価値中性的公正概念』である。その意味においては『空箱』である⁽¹⁸⁾と称されるのは、当該規定の「あるべき」当為性のあり方を形而上化し、法の予測性の観点から、「行為規範」「裁判規範」としてのあり方が問われることになる。

また、当該規定の立案担当者が、「会社法431条は、『株主会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う』と旨を規定している。これは、現行商法第32条2項（商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ）に代わる株主会社の会計の原則に関する規定である⁽¹⁹⁾と称された上で、当該「規定の表現の変更」に関して、「『斟酌』を『従う』と、より強い表現に変更している。もっとも、現行商法における『斟酌』という用語は、微妙な表現であったものの、企業会計の慣行に従わない会計処理を容認することまでを意味するものではなかったため、このような用語の変更によって、実質的な規定内容が変わるものではないと考えられる⁽²⁰⁾と称されているが、だが、「文理的」な観点から、果たして、「斟酌」と「従う」は、いかなる根拠で、「実質的な規定内容が変わるものではない⁽²¹⁾と評されるのであろうか。

3 企業会計と法人税法22条4項等のあり方

そこで、基調的な所説によると、法人税法22条4項は、法人の利益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算され

るべき旨を定めている。この規程は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を意味する。（中略）法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。なお、この規程と、①会社法431条の『株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。』という規定（中略）、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は「確定して決算」に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三種構造』を前提としている、と解してよいであろう⁽²²⁾と称される、論理の一貫性は、傾聴すべきものと考えるが、しかし、企業の経済実体を写像する企業会計は、税法の上位規範である憲法上の基本的人権（特に財産権等）の保障の観点から捉えたと、企業の経済実体を写像すべき企業会計は、当然に、「税法会計」の「あるべき」当為性に内包されることになるので、上記所説が、「法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用した」とか、企業会計を「会計の三重構造」の「基底」と評されることは、基本的に基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点から、「会計の三重構造」を体系化されてない故と考える。

ところが、最近、上記所説の影響故にか、学説上、「22条4項は、法人の収益・費用等の額を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算すべき旨を定めている。この規定は、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味している（金子 [2010]、272頁）。ここに『原則として』とあるように、公正処理基準によってのみ法人所得が算定されるわけではない。実際には、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の「別段の定め」がなされており、公正処理基準が大幅に修正を受けているからである⁽²³⁾と称されていることは、正に「基本的人権（特に財産権

等)の保障を前提として、法人税法22条4項を捉えられてないことから、結局は、上記所得は、「公正処理基準」によってのみ法人所得が算定されるわけではない。実際には、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の『別段の定めが』なされており、公正処理基準が大幅に修正を受けているからである」と称されているのは、正に、法人税法22条4項を「法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われる」と評されたことに起因する。つまり、上記「会計の三重構造」を提起される、基調的な所説である「法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めている。この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を意味している」と称されることを基本的に許容した故と考える。したがって、それを前提にすると、上記所説が、「法人税法74条1項の確定申告は「確定した決算」に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規範があり、さらにその上に租税会計がある。という意味での『会計三重構造』を前提としている」と称される観点に帰結することになり、そこには、企業会計の観点から、「租税政策上の理由から多数の『別段の定めが』なされており、公正処理基準が大幅に修正を受けている」ことに対処する方法は基本的に存在するのであろうか。それは、企業の経済実体を写像する企業会計を税法の上位規範である、基本的人権（特に財産権等）の保障の観点から捉えることによって、その企業の経済実体を写像する企業会計を、その条項の「あるべき」当為性に内包する「実体法」の「枠組」として位置づけることによって、上記所説が、一括的に「実際には、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の『別段の定め』がなされており、公正処理基準が大幅に修正を受けている」ことに対処する、一定の法理となるのは、正に最高規たる憲法上の観点

を前提とする故と考える。

もちろん、上記の基調的な所説は、憲法上の観点から、「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる」⁽²⁴⁾と称された上で、「租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われである。法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障する」⁽²⁵⁾所説であることから、「税法の原則」の憲法上の観点は、「消極的」であり、そして、「法治主義」について、国民の「自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理」⁽²⁶⁾(傍点引用者)と称されているが、しかし、その国民の「自由と財産」は、単に「政治原理ないし憲法原理」ではなく、憲法の「本質」となる「基本的人権の保障」の実体法上の問題となる。したがって、それらのことを鑑みると、企業会計を「基底」とする「会計の三重構造」に帰結されたものとする。

4 確定決算主義と所得等のあり方

基調的な憲法学者が、「二重の基準」の理論を基に、「代表民主制と政治過程と表現の自由を中心とする精神的自由」⁽²⁷⁾を基に、「経済的自由と精神的自由を比べて精神的自由のほうが優越している」⁽²⁸⁾と提起されることは、基本的人権の保障のあり方を一面的の捉えることになり、結局は、「税」の源となる個人の「財産権等の保障」のあり方が軽視されることになった。そこで、「生存権がその代表的な権利である社会権の基底には自由権が存在しており、社会権には自由権的側面と請求権的側面があるものと解すべきであるから、国家によって侵害されない生存の自由は、生存権の自由権的側面の問題として基本的に捉えられるものである」⁽²⁹⁾と称されるのは、「二重の基準」の経済的自由のあり方を強化することになるが、私見は、基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点から、上記「会計の三重構造」の観点の「企業会計」は、当然に「財産権等の保障」に内包されることになり、それは、法人税法

22条4項の「公正処理基準」に内包化されることになる。

ところが、上記学説の「会計の三重構造」論の影響故にか、学説上、「確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を確定すれば簡易である（二度手間を避けることができる）と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思われる。ところが、企業会計において実現主義・所得原価主義が適用される（その結果、利益操作が自由に行われる）という不都合が発生したのである。（中略）企業会計に準拠した課税所得算定という確定決算主義の原則が存在したと考えられてきたが故に、日本の租税制度は、実現主義を濫用した租税回避に対して無力であったということができよう」⁽³⁰⁾と、確定決算主義の問題点を指摘されることによって、「会計学では、少なくとも租税（それは、憲法84条により、厳格な法律のコントロールを受ける）に関する限り、法律により目的を設定された後の計算の技術であるにすぎない。技術が本質を決定することは許されないことである」⁽³¹⁾と称された上で、「所得課税に関しては、計算の対象である所得の金額が企業会計における利益と類似していることから（そして、日本においては、確定決算主義が採用されていると考えられてきたことから）、会計的に課税理論を考えるという誤解が発生してきたのであろう。しかし、確定決算主義が採用されている場合においても、租税制度は企業会計を手段として借用しているにすぎないのである」⁽³²⁾と、「確定決算主義が採用されている場合においても、租税制度は企業会計を手段として借用しているにすぎないのである」⁽³³⁾と称されている。しかし、確定決算主義の「基準性」は、単に「租税制度において、企業会計を手段として借用している」のではなく、企業の経済実体を写像すべき企業会計を税法の上位規範である憲法上の財産権等の保障の観点から捉えることによって、企業会計を税法の「あるべき」当為性に内包すべき確認規定として確定決算主義を位置づけるべきものと考ええる。だが、上記所説は、その観点を軽視されているのか、「所得について目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方式）に先行して存在するのであり、先に定義があつて、その後に算定方法があるという

単純な事実である。決して、(手段が目的を支配するようなかたちで) 算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない。すなわち、租税理論における所得の定義があって、それを前提としてその算定の技術である会計が成立するのである」⁽³⁴⁾と称されている。しかし、その「所得」自体は、税法の上位規範である憲法上の財産権等の保障に基づく「企業自体の経済活動」・「企業の経済実体」から生じたものであり、それを「基準」にしてこそ、「存在観」のある課税所得は形成されることになる。故に、所得の問題は、単に「定義」の問題ではなく、その所得「源泉」が、如何なるものであるかを問うことであり、そこに所得の「本質」がある。それは、結局、基本的人権の財産権等の保障に基づく「法の支配」の観点に帰結することになろうか。ところが、学説上、「わが国税務会計制度における伝統的な理解による確定決算主義は、必ずしも法的に根拠づけられたものではなく、法人税法上の「確定決算」概念が商法（会社法）上の決算を指示するかどうかとも必ずしも明確ではない。また、租税法律主義を最高法原則とする税法の理論的・実践的視点からは、課税所得の計算構造について、伝統的な商法（会社法）依存の思考からの脱却、すなわち伝統的理解による確定決算主義を廃止し、税法の課税所得計算体系による独立的税務財務諸表を創設することが必要不可欠である。(中略・引用者) いわゆる確定決算主義による課税所得計算システムは、必ずしも税法的側面においても、また制度会計的側面においても理論的・合理的であるとは言い難く、したがって企業会計制度を統一的に構築すべきという見解はそれぞれの法目的・機能を見失ったもので、採用することができないのである。」⁽³⁵⁾と称された上で、「企業会計の国際的調和化を契機に、企業会計の健全な発展のためにも、法の根拠も不明確な伝統的な確定決算主義の理解から脱し、税法の目的・機能に基づく独立した機能主義的な会計システムとして課税所得の計算構造を再構築しなければならないと思うのである。」⁽³⁶⁾と称されるのは、結局、「法の目的」のため、税法の「あるべき」当為性を形式上化し、「基本的人権（特に「財産権等の保障」）に基づく「法の支配」に拮抗することになろうか。

5 最近の「正義論」等に基づく税法のあり方

ところが、最近、憲法上等の観点から、税法の原則等の観点を提起されている。それによると、「近代市民社会における税法の目的は、国民の私有財産権の保障である。また近代租税法制度の基本原則として、租税法律主義が法治国家における重要な欠くことのできない原則であることはいうまでもない。税務行政は、法治行政主義の一環としての法定主義によるものということができるところに相違はないが、その法定主義は、とりわけ法治主義とは別に租税法律主義がいわれていることから他の行政と異なるところである。租税法律主義の原則は、（中略）国民の財産権を保障し法律生活の安定を図ることを目的とする」⁽³⁷⁾と傾聴すべき、税務行政に関する租税法律主義論を提起されているが、たが、一方、同説は、「税法は、租税正義（租税法律主義・租税平等主義）の実現を目的としている。したがって、税務会計においては、租税正義を最高理念として、給付能力原則（中略）に基づく平等な課税所得の計算を行うことが課題となる」（傍点・引用者）⁽³⁸⁾と称されている。しかし、その「正義」概念は、極めて「抽象的」な「不確定概念」であることから、税法の原則（「租税法律主義」「租税公平主義」等）のあり方が問われることになるのか。つまり、「正義」概念で、「税法の原則」のあり方を「相対化」し、結局は、その前提となる、基本的人権の「財産権等の保障」を、「正義」の概念で相対化することになる。そして、当該所説が前段で、「近代租税法制度の基本原則として、租税法律主義が法治国家における重要な欠くことのできない原則」と称されていることと、「多義的」な「正義」の概念の整合性が問われることになるのか。つまり、論理の「一貫性」が問われることになるのか。

ところが、学説上、「法の究極の目的は正義の実現にある。この正義の意義は多義的であり、一言で説明できるものではない」⁽³⁹⁾と称された上で、「国家による恣意的課税の歴史はあまりにも長く続いた。恣意的課税は国民の財産権の侵害でしかない。法によらない恣意的課税は国民を不幸にする。した

がって、租税法の存在意義は、国家による恣意的課税を阻止して、国民の自由と財産権を保障することになるといえる。租税法に基づく課税の原理が、憲法原理としての租税法律主義である」⁽⁴⁰⁾と称されるのは、前段の「多義的」な「正義」の許容性を、「租税法に基づく課税の原理が、憲法原理としての租税法律主義である」と称されている観点から克服されているようだが、当該所説は、後段で「ここで問題となるのは、租税法の立法原理が正義に合致していなければ、いくら租税法に基づく課税が行われても空虚であるし、その結果は人々を不幸にする。

そうすると正義に合致するか否かの基準は何かが問われなければならない」⁽⁴¹⁾と称された上で、それは、「納税者の担税力に応じた実質的な平等を保障する価値概念といえよう」⁽⁴²⁾と称されるのは、「基本的人権の保障」を前提としない限り、当該所説の前提の「国家による恣意的課税の歴史はあまりにも長く続いた。恣意的課税は国民の財産権の侵害でしかない」と称される観点と符合するのであろうか。それは、上記所説と同様に論理の「一貫性」の問題に帰結することになる。また、学説上、「租税公平主義」の問題について、「水平的公平の概念の使用は次の意味で望みをつけたい。まず『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取扱いを明確に拒否しており（中略・引用者）『等しい者を等しく』という定式は、それ自身として普遍的な倫理を内在させているようにおもわれる」⁽⁴³⁾と称されることに帰結することになる。つまり、そのことは、憲法の「本質」になる「基本的人権の保障」の観点から、「公平」のあり方を問題にしないと、その「等しい者を等しく」⁽⁴⁴⁾の定式は、結局は、「形式的平等観」に帰結することになり、それは、正に「消費税」の重要な根拠になろうか。したがって、基調的な所説が、「最近、租税の根拠を人の団体への帰属（Zugehörigkeit）に求める見解が有力である（たとえば、フォン・デア・ナーマー）が、日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきであろう。特に付加価値税のよ

うな一般消費税（わが国「消費税」もその一種である）の根拠は、すべての国民は所得の多少にかかわらず消費支出の金額に応じてなにかしらの租税を分担すべきである」⁽⁴⁵⁾と称される、人頭税的な文脈と、上記「水平的公平論」と符合することになり、それは、自然権的な観点を前提とする「基本的人権の保障」の観点に拮抗するものと考ええる。

6 従来の「正義論」等に基づく税法のあり方

（１）「正義」に基づく「租税の原則」等について

そこで、上記所説は、従来の基調的な「正義」論の影響を受けている可能性があるので、その法理を検討することにしたい。それによると、「現行租税法の基礎原則又は基本理念は、これを外形的・形式的な面と内容的・実質的な面との双方から考察することができる」⁽⁴⁶⁾と称された上で、「租税法の解釈は、究極的には、租税正義の実現に仕えるものでなければならない。ここでいう租税正義というのは、租全体を貫く租税法の基本理念—さきに述べた租税法の基礎原則といってもよい—のなかにより具体的な形で表現されていることができるから、上記にいう租税法の基本理念を実現することが、まさに租税正義を実現することにほかならない。

租税法の基本理念は、（中略・引用者）形式的な面と実質的な面との双方から考察することができるが、一部には、その形式的な面のみを強調したり、その実質的な面のみを重視したりする者がある。例えば、租税法における租税法律主義の原則を強調し、国民の財産権の保障こそ租税法の根本目的であると主張するのは、前者の典型であり、租税の公共性とか租税負担の公平の原則のみを重視するのは、後者の代表的な考え方である。しかし、租税法律主義の原則にしても、租税法の基本理念の一面を表現するにすぎないものであって、そうした一面のみを強調するのでは、租税法の基本理念を正しく把握しているものとはいえないように思う。租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つ」⁽⁴⁷⁾と

称されている。そして、「租税法律主義の原則というのも、究極においては、租税正義を実現するための一つの形式的手段として、租税法の基本理念の一面を示しているにすぎず、租税正義を実現するための他の一つの実質的手段として、租税の公共性とか租税負担の公平とかの原則等と調和し得るような全体を総合的に理解すべき」⁽⁴⁸⁾と、「正義」を基に、「租税法律主義」と「租税の公共性とか租税の公平とかの原則等を調和し得るような全体を総合的に理解すべき」と称されるのは、正に、「正義」の概念に起因することになるだろうか。つまり、その「正義」の概念は、極めて「抽象的」な「不確定概念」故に、「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない」⁽⁴⁹⁾ことから、結局は、「正義」の概念を基に、「租税の原則」の「租税法律主義」「租税公平主義」等が「相対化」することになり、正に上記所説は、「正義」論を基に、「租税法律主義」と「租税の公共性とか租税の公平とかの原則等と調和し得るように全体を総合的に理解すべき」と称されたものと考えるが、そうすると、「租税法律主義」の重要な内容である「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」等のあり方が、揺らぎ「相対化」することになり、基本的人権の保障の問題に帰結することになる。ところが、学説上、租税法律主義を相対化するためにか、「租税法律主義の内容を課税要件法定主義と予測可能性原則に分けて理解する」⁽⁵⁰⁾と称された上で、「予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法84条、30条の定めの内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきである。そのため、その適用においては種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待されることになる」⁽⁵¹⁾と称されているが、しかし、それは、極めて「主観的」な観点を内質する「予測性」の観点から、「租税法律主義」のあり方が相対価することになるだろうか。

(2) 法と「正義」等について

もちろん、上記所説は、「正義」の概念を基に、「税法の原則」を問題にすることによって、「租税法律主義」「租税公平主義」等を「全体を総合的」に、

つまり、極めて「相対的」に展開される、その法理の一貫性は許容できるが、法の「本質」のあり方が問われることになる。したがって、法哲学者が、大担に、「法とは正義への『企て』」である。法は正義と同一ではない。不正な法も法でありうる。しかし、正義の探求を企ててさえいないとみなされうる秩序は法ではない。第二に、法は『正義への』企てである。法が企てているのは単なる秩序維持や予見可能性保障でも、愛や幸福の成就でもなく、否それら以上に、正義の実現である⁽⁵²⁾と称されているのも、その「正義」のあり方を明確にしないと、結局は、「法」のあり方が形而上化することになるか。そこに、「正義論」に基づく「法」のあり方の基本的な問題点と評することができる。したがって、上記所説が、「租税法律主義の原則は、(中略)国民の財産権を保障」⁽⁵³⁾すると称された上で、「税法は、租税正義(租税法律主義・租税平等主義)の実現を目的」⁽⁵⁴⁾すると称されても、その「正義」のあり方を「基本的人権の保障」の観点から明確にされない限り、結局は、極めて「抽象的」な「不確定概念」である「正義」の概念で「税法の原則」の「租税法律主義」の「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」等が、上記学説と同様な問題に帰結することになるか。したがって、私見は、上記のように、基本的人権の保障の観点から、租税の原則である「租税法律主義」等の観点を問題にしないと、それらのあり方自体が形骸化することになる。

(3) 「不確定概念」の許容性について

もちろん、基調的な所説が、不確定概念のあり方について、「不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効である」⁽⁵⁵⁾と称された上、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしたその意義を明確になしうる」⁽⁵⁶⁾と、傾聴すべき「不確定概念論」を提起されているが、しかし、その「中間目的」及び「経験概念」を具体的に提起されないと、結局は、「租税法律主義」の問題に拮抗することになるか。⁽⁵⁷⁾

また、弁護士が、「三権分立」の閉塞性を打開するためにか、極めて抽象的な「不確定概念」を根拠に、「国会制定法以外の規範（経験則・一般常識、社会的相互性、条理など）が法律以上に重要であり、主権者は国家の三権に対し、ありうべき行為規範を示す必要性」⁽⁵⁸⁾があると称されている。しかし、それは「制定法主義」の観点から、整合化した上で展開しないと、「制定法主義」を形骸化し、結局は、「三権分立」自体を駆逐することになろうか。

（４） 最近の「税務会計の基本原則」等について

そこで、「税務会計」の中心的な学会で最近、「税務会計研究学会特別委員会最終報告」⁽⁵⁹⁾の「税務会計の基本原則からの検討」として、

- 「１ 課税公平性の原則（真実性の原則）
- ２ 課税中立性の原則（＋租税影響排除の原則）
- ３ 租税負担能力の原則（慎重性の原則＋資本不課税の原則）
- ４ 実質課税の原則（＋実質所得者課税の原則）
- ５ 便宜性の原則（＋形式基準の原則）
- ６ 会計依存の原則（＋重要性の原則、継続性の原則、明瞭性の原則）」⁽⁶⁰⁾

と称されているが、しかし、基本的人権（特に財産権等）の保障に基づく「法の支配」を前提にしなくて、上記の「税務会計」の「基本原則」は、如何なる意義を有するのであろうか。結局は、憲法等の「実定法上」の「枠組」の定でない「税務会計の基本原則」に帰することになり、基本的人権の保障に基づく「法の支配」に拮抗することになろうか。

また、「税務会計研究会特別委員会中間報告」の「租税特別措置」について「租税は専ら税収を上げるための制度であるといえる」⁽⁶¹⁾と称される観点は、現代の「税」の「使途」等のあり方の問題と、「財産権等の保障」の観点から鑑みると、極めて「国庫主義的」な「租税観」と評することになろうか。したがって、基調的な所説によると、「納税者の人権を本当に擁護するには、（中略・引用者）この際、租税概念というものを憲法論の次元において納税者の立場にたって拡充し、再構成することが重要である」⁽⁶²⁾と称され

た上、「そのためには、広義の租税概念を前提にして、憲法論上「納税者基本権」(taxpayer's fundamental rights) というものを構築しなければならない。納税者基本権というのは、租税の徴収面と使途面に関する『納税者』に固有の基本権である」⁽⁶³⁾と称されるのは、上記「中間報告」の「租税は専ら税収を上げるための制度」⁽⁶⁴⁾とすことに対する、極めて傾聴すべき反論となろうか。ところが、以前、学説上、『『租税又は租税法』の意義は、租税法学の研究対象を定めるに欠かせない(中略・引用者)。この点に関して、租税の使途面を含めて租税概念を構成すべきであるとする主張が北野教授(現在日本大学名誉教授・引用者)。北野教授の目的としておられる財政法学の研究の必要性は、私も認めるが、そのことは、必然的に租税概念の拡大や租税法学の研究対象の拡大として捉えなければならないことを意味するものではない」⁽⁶⁵⁾と称されているのは、現実の「格差社会」等の観点を考えると、当該所説の「租税概念の拡大」に対する批判は、形而上的な租税概念論を評することができる。

7 おわりに

最近の諸説で展開されている、税法及び税務会計の基本的な問題点を、従来型の基調的な諸説と検討したが、結局、最高法規たる憲法の「基本的人権(特に財産権等)の保障」を前提(内質)した上で、上記の基本的な問題点を検討されていないために、「税法」等を前提にした上で、上記の基本的な問題点を検討されていないために、「税法」及び「税務会計」等の「あるべき」当為性が、極めて「価値的」に展開されることになった。したがって、私見は、上記のように、企業の経済実体を写像すべき企業会計を、税法等の上位規範である憲法の「基本的人権(特に財産権等)の保障」の観点から検討することによって、最近の税法及び税務会計等の基本的な問題点が、従来型の基調的な諸説の法理の基本的な問題であることを指摘しているが、その前提として、多分、「企業の経済実体」等について、憲法の基本的人権、特

に「財産権等の保障」を問題にすることを違和感を持たれると考えるが、だが、「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す企業の「実体」のあり方は、最判においても、その「実体」は、「自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会（中略）の構成単位たる社会的実在」⁽⁶⁶⁾であり、「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用される」⁽⁶⁷⁾と判示している等の観点からも、当然に「法人」等に関して、基本的人権の財産権等の保障に基づく「法の支配」⁽⁶⁸⁾の観点を前提に、上記の基本的な問題を検討すべきものとする。

注

- (1) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念フレームワーク」『JICPA ジャーナル』435号1991年29頁。
- (2) 新井・白鳥・前掲注(1)29頁。
- (3) 新井・白鳥・前掲注(1)29頁。
- (4) 新井・白鳥・前掲注(1)29頁。
- (5) 広瀬義州「『企業会計原則』の見直しに伴う課題」『商事法務』1446号1997年7頁。
- (6) 新井清光「企業会計制度小論・会計学の視点から(3)」『企業会計』第50巻第4号1998年25頁。
- (7) 金子宏『租税法（第14版）』弘文堂2009年263頁。
- (8) 安藤英義「会計の機能と会計制度」『企業会計』第48巻5号1996年17頁。
- (9) 安藤・前掲注(8)17頁。
- (10) 安藤・前掲中(8)17頁。
- (11) 最高裁昭和45年6月28日民集 第6号628頁。
- (12) 最高裁・前掲注(11)625頁。
- (13) 安藤・前掲注(9)17頁。
- (14) 神田秀樹「商法会計のゆくえ」『企業会計』第48巻第9号1996年26頁。
- (15) 神田・前掲注(14)26頁。
- (16) 新井清光「企業会計制度小論」『企業会計』第46巻第1号1994年22頁。
- (17) 神田秀樹「会社法の企業会計の影響」『企業会計』第58巻第1号2006年28頁。
- (18) 武田隆二「会社法における『計算』と『分配』の二元化への道」『企業会計』第59巻第1号2007年20頁。
- (19) 相澤哲・岩崎友彦「株式会社の計算等」・相澤哲編「新・会社法の解説」『別冊商事法務』2952006年122頁。
- (20) 相澤・岩崎・前掲注(19)122頁。

- (21) 相澤・岩崎・前掲注(19) 122 頁。
- (22) 金子・前掲注(7) 262-263 頁。
- (23) 坂本雅士「個別財務諸表の税務論点」『企業会計』第 63 巻第 5 号 2011 年 52 頁。
- (24) 金子・前掲注(7) 66 頁。
- (25) 金子・前掲注(7) 66 頁。
- (26) 金子・前掲注(7) 66 頁。
- (27) 芦部信喜『司法のあり方と人権』東大出版会 1983 年 85-86 頁。
- (28) 芦部・前掲注(27) 86 頁。
- (29) 中村睦男「生存権」中村睦男・永井憲一『生存権・教育権』法律文化社 1989 年 119 頁。
- (30) 中里実「所得課税における時価主義」『税研』89 号 2000 年 43-44 頁。
- (31) 中里・前掲注(30) 44 頁。
- (32) 中里・前掲注(30) 45 頁。
- (33) 中里・前掲注(30) 45 頁。
- (34) 中里・前掲注(30) 40-41 頁。
- (35) 柳裕治「税務会計研究における確定決算主義」責任編集・安藤英雄・古賀智敏・田中建二『企業会計と法制度』中央経済社 2011 年 322-323 頁。
- (36) 柳・前掲注(35) 323 頁。
- (37) 柳・前掲注(35) 317 頁。
- (38) 柳・前掲注(35) 315 頁。
- (39) 増田英敏「紛争予防税法」『TKC』444 号 2010 年 54 頁。
- (40) 増田・前掲注(39) 55 頁。
- (41) 増田・前掲注(39) 55 頁。
- (42) 増田・前掲注(39) 55 頁。
- (43) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」白井光明・小早川光郎・水野忠恒編者『公法学と法と政策（上巻）』有斐閣 2000 年 182 頁。
- (44) 増井良啓・前掲注(43) 182 頁。
- (45) 金子・前掲注(7) 20 頁。
- (46) 田中二郎『租税法（第 3 版）』有斐閣 1990 年 80 頁。
- (47) 田中・前掲注(46) 124 頁。
- (48) 田中・前掲注(46) 124-125 頁。
- (49) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣 1976 年 438 頁。
- (50) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年 66 頁。
- (51) 佐藤・前掲注(50) 66 頁。
- (52) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会 2003 年 1 頁。
- (53) 柳・前掲注(52) 317 頁。
- (54) 柳・前掲注(52) 315 頁。
- (55) 金子・前掲注(22) 72 頁。
- (56) 金子・前掲注(22) 72 頁。

- (57) 拙稿「基本的人権に基づく法の支配を前提に、租税法律主義と予測可能性等の一考察」『税務弘報』59巻3号2011年179頁。
 - (58) 山下清兵衛「三権を監視する第四の権力と公正基準の制定」『租税訴訟』4号2010年201頁。
 - (59) 成道秀雄（特別委員会委員長）「法人税法等における損金不算入等の規定の総合的検討」（税務会計研究学会特別委員会最終報告）『税務会計研究』第21号2010年135頁。
 - (60) 成道・前掲注(59) 137頁。
 - (61) 末永英男（特別委員会委員長）「租税特別措置」（税務会計研究会特別委員会中間報告）『税務会計研究』22号2010年166頁。
 - (62) 北野弘久『税法学原論（第6版）』青林書院2007年116頁。
 - (63) 北野・前掲注(62) 117頁。
 - (64) 末永・前掲注(61) 116頁。
 - (65) 碓井光明「租税法学の課題と将来」『ジュリスト』731号1981年60頁。
 - (66) 最大判昭和45・6・24日民集、24-6-625頁。
 - (67) 前掲注(66) 625頁。
 - (68) 拙稿『会計規範論－企業会計と税法－』創成社2006年193頁。
- ※ 以前、商法等の改正が行われたが、引用文献については、原文のまま引用している。